

University of Groningen

De voorgestelde zienswijzegelegenheid in de Awir als paradigmashift voor de Awb?

Baron, J.D.; Poelmann, E.

Published in:
 Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht

IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.

Document Version
 Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:
 2020

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

Citation for published version (APA):

Baron, J. D., & Poelmann, E. (2020). De voorgestelde zienswijzegelegenheid in de Awir als paradigmashift voor de Awb? *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht*, 2020(8), 4-10. Artikel TFB 2020/8-41.

Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.

41. De voorgestelde zienswijzegelegenheid in de Awir als paradigmashift voor de Awb?

MR. J.D. BARON EN DR. E. POELMANN

De invloed van het burgerperspectief en de roep om een menselijker maat bij de reikwijdte van de onderzoeksplicht bij het vaststellen van beschikkingen.

De Staatssecretaris van Financiën – Toeslagen en Douane heeft eerder aangekondigd dat aan toeslaggerechtigden de gelegenheid zal worden geboden om te reageren op bepaalde voorgenomen besluiten.¹ In het wetsvoorstel Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen² zijn concrete voorstellen hiertoe gedaan. In deze bijdrage gaan wij in op enige uitgangspunten van de wetgever omtrent de zorgvuldige belangenafweging en specifiek op de mogelijkheid voor belanghebbenden om bij de voorbereiding van het vaststellen van een beschikking hun zienswijze te geven.

1. De zorgvuldige vergaring van kennis omtrent feiten en belangen

Een van de doelstellingen van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) is borgen dat het bestuur oog heeft voor de belangen van burgers. Hierbij heeft de wetgever gewezen op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur als verplichting om rekening te houden met deze belangen.³ Een te vaak vergeten uitgangspunt van de wetgever is hierbij tevens dat '(...) de voorbereidingsprocedure en de bezwaarschriftprocedure ontlastend moeten werken ten opzichte van de beroepsprocedure (...)'.⁴

Onderdeel van een zorgvuldige belangenafweging bij het nemen van een besluit is (de reikwijdte van) de onderzoeksplicht van het bestuursorgaan:

*'De plicht tot zorgvuldige kennisvergaring speelt in feite een rol bij alle besluiten. Een bijzonder accent krijgt zij bij die besluiten (...) waarbij sprake is van een zekere vrijheid van beslissen van het bestuur.'*⁵

Het verbaast niet dat in de literatuur is benadrukt dat het zorgvuldigheidsbeginsel ook dient als 'tegenwicht tegen de ongelijke verhouding overheid-burger en als uiting van de

rechtsstatelijke idee dat burgers beschermd moeten worden tegen willekeurig overheidshandelen'.⁶ Toch ziet de wetgever ten tijde van het opstellen van de Awb rechtsbescherming niet als primaire functie bij de onderzoeksplicht in het algemeen en de voorbereidingsprocedure in het bijzonder. De goede voorbereiding van het besluit stond volgens de wetgever destijds hierbij centraal.⁷ De bezwaarfase dient dan als rechtsbescherming.

Bezien wij de parlementaire geschiedenis die specifiek op de zorgvuldige belangenafweging ex art. 3:2 Awb ziet, dan valt op dat het perspectief eenzijdiger is. De wetgever wikt, weegt en vult de onderzoeksplicht van het bestuursorgaan in. Het burgerperspectief is – toentertijd – door de wetgever evenzeer eenzijdig ingevuld.⁸

'Wanneer een belanghebbende iets van het bestuur wil, rust op hem in beginsel de verplichting zoveel mogelijk die gegevens over te leggen die het bestuur nodig heeft voor de beslissing.'

Deze invulling van het burgerperspectief kan negatieve gevolgen hebben. De burger die iets van het bestuur wil, maar niet juist wordt voorgelicht, geen of onvoldoende kennis heeft, c.q. geen effectieve toegang tot deze kennis heeft of zelfs wordt geconfronteerd met een bestuursorgaan dat geen oog heeft voor de belangen van de burger, dreigt tussen wal en schip te vallen en niet te krijgen waarop hij recht heeft.⁹ Een voorbeeld van het toenemende belang dat aan het burgerperspectief wordt toegekend kan worden gevonden in ABRvS 29 mei 2019, ECLI:NL:RVS:2019:1694. Deze uitspraak heeft tot gevolg dat bij de vraag of vertrouwen is gewekt het perspectief van de betrokken burger nadrukkelijker op de voorgrond is geplaatst.

1 Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 13 maart 2020, 2020-0000049781, V-N 2020/15.22.

2 Wetsvoorstel nr. 35574.

3 Kamerstukken II 1988/89, 21221, nr.3, onder andere p. 11.

4 PG Awb I, p. 203-207, antwoord 2.65.

5 Kamerstukken II 1988/89, 21221, nr.3, p. 64.

6 Zie Bots, in Schlössels e.a.: *In beginsel: over aard, inhoud en samenhang van rechtsbeginselen in het bestuursrecht*, Kluwer, 2004, blz. 141.

7 Kamerstukken II 1988/89, 21221, nr. 3, p. 64.

8 PG Awb I, MvA II, p. 203-207.

9 Vergelijk Vraag en antwoord 2.71, PG Awb I, p. 203-207.

1.1 Conclusie A-G Niessen 15 mei 2020

In zijn conclusie van 15 mei 2020 haakt advocaat-generaal (A-G) Niessen aan op de door de Raad van State benadrukte verschuiving ‘van het bestuurlijke naar het burgerperspectief’. Hij werpt de vraag op of en in hoeverre van de inspecteur mag worden verwacht dat hij een belastingplichtige – kort gesteld – informeert, voorlicht of waarschuwt over mogelijkheden ‘evenwel zonder zich te begeven in een adviestraject’.¹⁰ Direct daarna nuanceerde de advocaat-generaal dit door het, in onze woorden, explorerende gesprek centraal te stellen. Nu de Hoge Raad vrij kort na de inwerkingtreding van hoofdstuk 8 van de Awb de voorlichtingsplicht als species van het zorgvuldigheidsbeginsel heeft erkend,¹¹ hadden wij ons kunnen voorstellen dat de Hoge Raad een enkel richtinggevend woord aan deze vraag had gewijd. De Hoge Raad heeft enkele weken na de conclusie van A-G Niessen in dit cassatieberoep ex art. 81 lid 1 Wet RO arrest gewezen.¹²

De vraag welke grenzen gelden voor geautomatiseerd genomen beschikkingen, die zonder menselijk contact worden vastgesteld, actueel is

Ofschoon wij menen dat een algemene voorlichtingsplicht voor het bestuursorgaan te zeer ingrijpt in civielrechtelijke verhoudingen en gevolgen die zijn verbonden aan het handelen van een belanghebbende – en reeds daarom in beginsel moet worden afgewezen – menen wij evenzeer dat de vraag welke grenzen gelden voor geautomatiseerd genomen beschikkingen, die zonder menselijk contact worden vastgesteld, actueel is. De Hoge Raad lijkt veel begrip te hebben voor geautomatiseerd genomen beschikkingen, zoals blijkt uit een arrest betreffende een verzuimboete.¹³ De boete werd bij uitspraak op bezwaar vernietigd. De Hoge Raad oordeelde dat art. 3:2 Awb niet eist dat de inspecteur voor het opleggen van een verzuimboete zich hoeft te vergewissen van feiten en omstandigheden die, in dit geval, een AVAS-beroep rechtvaardigden. Daarom werd het verzoek om vergoeding van proceskosten in de bezwaarfase afgewezen.

De roep om de menselijke maat is gebaseerd op concrete incidenten die laten zien dat een (her)bezinning op de bestuursrechtelijke kaders opportuun is. De Staatssecretaris van Financiën – Toeslagen en Douane heeft toegezegd dat door de Uitvoerings- en Herstelorganisatie Toeslagen ‘een integrale beoordeling van de situatie van de ouder plaats-

vindt en waarbij alle van toepassing zijnde regelingen in ogenschouw worden genomen’.¹⁴ Wij menen dat deze toezegging in lijn is met het hiervoor aangehaalde voorlichtingsarrest van de Hoge Raad uit 2010 en ook een goede illustratie is van hoe de menselijke maat een rol kan spelen in de verhouding tussen bestuursorgaan en burger.

2. Zorgvuldigheid: het geven van een zienswijze bij de voorbereiding van een beschikking

In ons eerdere artikel hebben wij onder andere betoogd dat het (ongeschreven) fiscale zorgvuldigheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, in wisselwerking met de verandering van de maatschappij, een verdere ontwikkeling heeft ondergaan en zijn plaats in het fiscale bestuursrecht nader heeft verankerd.¹⁵ Deze ontwikkeling heeft zich volgens ons onder andere geuit in recente jurisprudentie van de Hoge Raad. Hierbij heeft de hoogste nationale fiscale bestuursrechter de maatschappelijke ontwikkelingen en de daarbij horende roep om meer oog te hebben voor menselijke maat, burgerperspectief, maatwerk en praktische rechtsbescherming laten doorklinken in recente arresten.^{16 17} Wij menen voorts dat de gevraagde menselijke maat, burgerperspectief, maatwerk en praktische rechtsbescherming in eerste instantie kunnen worden gevonden in een zorgvuldige voorbereiding van een beschikking. In dit artikel willen wij dan ook nader ingaan op de opdracht die voortvloeit uit de formele variant van het zorgvuldigheidsbeginsel.¹⁸ Een opdracht die in de zorgvuldigheidsbepaling van art. 3:2 Awb van de Algemene wet bestuursrecht is gecodificeerd.¹⁹ Meer specifiek willen wij in dit artikel de focus leggen op een onderdeel van de benodigde zorgvuldigheid bij de voorbereiding van een beschikking en dat is de mogelijke (zorgvuldigheids)plicht tot het bieden van de gelegenheid aan de belanghebbende om zijn zienswijze naar voren te brengen tijdens de voorbereiding van een beschikking (hierna: de zienswijzegelegenheid). Hierna zullen wij de verschillende bestaande zienswijzegelegenheden de revue laten passeren, waarbij wij een vergelijking maken wanneer de betreffende zienswijzegelegenheid voor een aanvrager/toeslaggerechtigde/belastingplichtige van toepassing is en wat het gevolg is als die zienswijzegelegenheid niet wordt nagekomen. Een zienswijzegelegenheid bij bestuurlijke boetes wordt niet behandeld.²⁰

10 A-G Niessen 15 mei 2020, nr. 19/03705, ECLI:NL:PHR:2020:486, V-N 2020/29.21.

11 HR 19 maart 2010, nr. 08/04770, FED 2010/68 (m.nt. E. Poelmann).

12 HR 26 juni 2020, nr. 19/03705, ECLI:NL:HR:2020:349, V-N 2020/31.17.

13 HR 9 juli 2010, nr. 09/03083, FED 2010/89 (m.nt. E. Poelmann).

14 Debat, *Handelingen II* 2019-2020, nr. 84.

15 E. Poelmann & J.D. Baron, ‘Principles always ring twice: de menselijke maat is willen en doen’, *TFB* 2020/2, ond. 3.1.

16 Zie o.a. HR 5 april 2019, nr. 18/03133, *BNB* 2019/87; HR 15 mei 2009, nr. 08/00437, *BNB* 2009/169; HR 28 juni 2019, nr. 18/04507, *BNB* 2019/162; HR 18 oktober 2019, 19/00551, *BNB* 2019/185; HR 19 maart 2010, nr. 08/04770, *FED* 2010/68 (m.nt. E. Poelmann), *BNB* 2010/224 (m.nt. P.J. van Amersfoort) en HR 11 oktober 2019, 18/00689, *BNB* 2019/189.

17 E. Poelmann & J.D. Baron, ‘Principles always ring twice: de menselijke maat is willen en doen’, *TFB* 2020/2, ond. 3.2.

18 P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Den Haag: Sdu 2013, ond. 4.1.

19 L.J. Boone, ‘De rol van het zorgvuldigheidsbeginsel in het fiscale bestuursrecht’, *WFR* 2013/497.

20 Zie o.a. art. 5:50 Awb.

3. Enige bestaande vormen van de zienswijzegelegenheid voordat een beschikking wordt vastgesteld

3.1 Toepassing van de zienswijzegelegenheid in de Awb

Art. 3:2 Awb bepaalt dat het bestuursorgaan bij de voorbereiding van een besluit of beschikking de nodige kennis omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen vergaart. De mate van de bij de voorbereiding van een besluit of beschikking in acht te nemen zorgvuldigheid wordt, afgezien van de wettelijke regeling, mede bepaald door het gewicht van het besluit of de beschikking voor de belanghebbende, de aard van het te nemen besluit of de vast te stellen beschikking, en de voor het bestuursorgaan beschikbare informatie.²¹ Of, zoals A-G IJzerman het formuleerde:²²

‘Hoever deze onderzoeksplicht reikt, hangt af van het specifieke besluit dat wordt voorbereid en de zorgvuldigheid die in de gegeven omstandigheden in redelijkheid van de inspecteur mag worden gevraagd.’

De onderzoeksplicht van art. 3:2 Awb, die in beginsel geldt voor het gehele (fiscale) bestuursrecht en dus ook in bestuurszaken die vallen binnen de reikwijdte van het EU-recht,²³ dient in bepaalde gevallen te worden ingevuld met een zienswijzegelegenheid. In geval van een aanvraag van een belanghebbende is op grond van art. 4:7 lid 1 Awb de zienswijzegelegenheid verplicht voordat het bestuursorgaan de aanvraag geheel of gedeeltelijk afwijst en daarmee een bezwarende beschikking vaststelt indien:

- de afwijzing zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de aanvrager betreffen; en
- die gegevens afwijken van gegevens die de aanvrager ter zake zelf heeft verstrekt.

Bij deze zienswijzegelegenheid heeft de wetgever destijds de rechtsbescherming niet als primair hoofddoel gezien. Zo heeft de wetgever in de memorie van toelichting van de eerste tranche van de Awb betreffende het horen zelfs gesteld dat:²⁴

‘(...) bij iedere belastende beschikking de mogelijkheid van verweer vooraf als vorm van “preventieve rechtsbescherming” geboden zou moeten worden. Een dergelijk standpunt is echter niet in overeenstemming met de rechtsontwikkeling van de laatste tijd, zoals die in wetgeving en jurisprudentie tot uitdrukking komt. Dat hangt ook samen met het feit, dat een goede rechtsbescherming doelmatiger op een andere wijze kan worden bereikt, en wel door uitbouw van de mogelijkheid tot toetsing van een beschikking achteraf, maar nog wel binnen het bestuur. Met name

de bezwaarschriftprocedure is tot een goed instrument van rechtsbescherming uitgegroeid.’

Toch heeft de wetgever het belang van het horen bij de voorbereiding van een besluit of een beschikking, de zienswijzegelegenheid, expliciet benadrukt:²⁵

‘Het voorgaande neemt overigens niet weg, dat de hoorplicht die in de art. en 4.1.2.1 tot en met 4.1.2.5a is neergelegd, wel degelijk van betekenis is voor de bescherming van degenen die worden gehoord. Juist in de gevallen waarin de belangen of de omstandigheden van een bepaalde belanghebbende in de besluitvorming bijzonder relevant zijn, en het horen daarom wordt voorgeschreven, lijkt daarvoor in dit stadium ook vanuit de invalshoek van de rechtsbescherming de meeste redenen te bestaan.’

In deze voorwaarden tot toepassing van art. 4:7 Awb wordt de zienswijzegelegenheid reeds beperkt. In veel gevallen waarin het bestuursorgaan de aanvraag wil afwijzen, bestaat namelijk geen verplichting om een zienswijzegelegenheid te geven, omdat het bestuursorgaan en de aanvrager over de bedoelde ter zake verstrekte gegevens hetzelfde standpunt innemen.²⁶ Een voorbeeld hierbij is dat door de belanghebbende verstrekte gegevens niet worden betwist, maar wel leiden tot een afwijzing op grond van de geldende wet- en regelgeving. Ook wordt aangenomen dat ingeval een afwijzing niet berust op een toepasselijke regel doch op een belangenafweging, niet een zienswijzegelegenheid dient te worden gegeven voor zover het bestuursorgaan voldoende heeft aan de door de aanvrager verstrekte gegevens en daarvan niet (essentieel) afwijkt.²⁷

**Belastingplichtigen mogen erop
vertrouwen dat de zienswijze-
gelegenheid zoveel mogelijk wordt
nagekomen. De vraag is wel wat
zoveel mogelijk exact betekent**

Andere belangrijke beperkingen van de toepassing van de zienswijzegelegenheid in de Awb zijn opgenomen in art. 4:7 lid 2 Awb en in art. 4:11 en 4:12 Awb. In art. 4:7 lid 2 Awb staat vermeld dat de zienswijzegelegenheid niet van toepassing is als de afwijking van de aanvraag slechts van geringe betekenis voor de aanvrager is. Volgens art. 4:11 Awb kan de zienswijzegelegenheid voorts achterwege worden gelaten indien de vereiste spoed zich daartegen verzet, de belanghebbende reeds eerder in de gelegenheid is gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen en zich sindsdien geen nieuwe feiten of omstandigheden hebben voorgedaan, of het met de beschikking beoogde doel slechts kan worden

21 Conclusie A-G IJzerman, 27 mei 2020, ECLI:NL:PHR:2020:534, ond. 4.2.1 en *Kamerstukken II*, 1990/91, 21221, nr. 5, punt 2.65.

22 Conclusie A-G IJzerman, 27 mei 2020, ECLI:NL:PHR:2020:534, ond. 6.13.

23 Zie ook HR 10 maart 2017, nr. 15/00462, ECLI:NL:HR:2017:384, r.o. 2.2.3.

24 *Kamerstukken II* 1988/89, 21221, nr. 3, p. 96.

25 *Kamerstukken II* 1988/89, 21221, nr. 3, p. 96-97.

26 *T&C Awb*, commentaar op art. 4:7 Awb, ond. 3.

27 *T&C Awb*, commentaar op art. 4:7 Awb, ond. 3.

bereikt indien de belanghebbende daarvan niet reeds tevoren in kennis is gesteld.

Voor de fiscaliteit en de inkomensafhankelijke regelingen staat de belangrijkste uitzondering mogelijk in art. 4:12 Awb. De zienswijzegelegenheid kan namelijk ook achterwege worden gelaten bij een beschikking die strekt tot het vaststellen van een financiële verplichting of aanspraak indien tegen die beschikking bezwaar kan worden gemaakt of administratief beroep kan worden ingesteld en de nadelige gevolgen na bezwaar of administratief beroep volledig ongedaan kunnen worden gemaakt. Uiteraard is het daarbij de vraag of na bezwaar of administratief beroep de betreffende nadelige gevolgen volledig ongedaan kunnen worden gemaakt. Bij bezwaar en beroep tegen een belastingaanslag of een terugvordering van een inkomensafhankelijke regeling, lijkt uitstel van betaling tijdens bezwaar en beroep aan deze voorwaarde te voldoen. Specifiek kijkend naar de inkomensafhankelijke regelingen kan het herzien²⁸ of het opschorten van een voorschot²⁹ tot een groot financieel nadeel leiden.³⁰ Overigens lijkt ook de fiscaliteit niet volledig gevrijwaard van art. 4:7 Awb. Een uitzondering lijkt te gelden indien buiten de aanslagregeling om een beroep op de hardheidsclausule wordt gedaan.³¹ Ten slotte vermelden wij dat de zienswijzegelegenheid van art. 4:7 Awb geen directe verplichting tot een *hoorgesprek* inhoudt. Belanghebbende heeft ex art. 4:9 Awb de keuze zijn zienswijze schriftelijk of mondeling naar voren te brengen.³²

3.2 Toepassing van de zienswijzegelegenheid bij afwijking van de aangifte

Omdat het doen van aangifte geen aanvraag is in de zin van art. 1:3 lid 3 Awb³³ en wegens de uitzondering van zogenoemde financiële beschikkingen op grond van art. 4:12 Awb, is de zienswijzegelegenheid van art. 4:7 Awb in beginsel niet van toepassing bij het opleggen van een belastingaanslag.³⁴ In art. 11 lid 2 AWR is nader verankerd dat de inspecteur bij aanslagbelastingen kan afwijken van de aangifte bij het vaststellen van de aanslag. Hoewel naar onze mening zonder deze bepaling de inspecteur niet gehouden is de aanslag conform de aangifte vast te stellen, straalt deze bepaling wel terecht uit dat de aangifte slechts een hulpmiddel is bij het vaststellen van de aanslag.³⁵ Hoewel voor de inspecteur voorafgaand aan het vaststellen van een belastingaanslag de zienswijzegelegenheid van art. 4:7 Awb niet geldt, is in beleid vastgelegd dat de inspecteur bij correcties van aangiften zo veel mogelijk vooraf contact

opneemt met de belanghebbende.³⁶ Belastingplichtigen mogen er derhalve op vertrouwen dat de zienswijzegelegenheid zoveel mogelijk wordt nagekomen. De vraag daarbij is wel wat zoveel mogelijk exact betekent.

3.3 Toepassing Europeesrechtelijke verdedigingsbeginsel

Ook zullen wij in dit artikel het Europeesrechtelijke verdedigingsbeginsel (hierna: verdedigingsbeginsel) als zienswijzegelegenheid behandelen. Dit beginsel³⁷ heeft geleid tot veel jurisprudentie³⁸ en veel behandelingen in de (fiscale) literatuur. Omdat wij in dit artikel de vergelijking met andere zienswijzegelegenheden centraal stellen, volstaan wij met een beknoptere behandeling van het verdedigingsbeginsel.

In het algemeen concluderen wij dat een schending van de zienswijzegelegenheid ex art. 26b Awir dient te leiden tot gegrondverklaring van het beroep

Het verdedigingsbeginsel vindt toepassing bij een bezwaarend besluit binnen de werkingssfeer van het Unierecht.³⁹ Indien hieraan wordt voldaan heeft het verdedigingsbeginsel rechtstreekse werking voor de belanghebbende.⁴⁰ Het verdedigingsbeginsel voorziet in een zienswijzegelegenheid voordat een besluit wordt genomen, waarmee wordt beoogd 'de betrokken persoon of onderneming in staat te stellen een vergissing van de autoriteiten te corrigeren of individuele omstandigheden aan te voeren die ervoor pleiten dat het besluit wordt genomen, niet wordt genomen of dat in een bepaalde zin wordt besloten'.⁴¹ Verder kan uit de Nederlandse rechtspraak worden afgeleid dat de belanghebbende de keus heeft om mondeling of schriftelijk zijn standpunt kenbaar te maken.⁴² Echter, het recht van de Unie eist niet dat hij wordt uitgenodigd voor een *hoorgesprek*.⁴³ De rechten van het verdedigingsbeginsel kunnen worden beperkt mits 'de beperking is gerechtvaardigd door redenen van algemeen belang en, het nagestreefde doel in aanmerking genomen, niet leidt tot een onevenredige en onduidbare ingreep die de gewaarborgde rechten in hun kern aantast. De beperking van de rechten van de verdediging moet dus (1) gerechtvaardigd en (2) niet disproportioneel zijn. Indien aan deze twee vereisten is voldaan, wordt het recht beperkt

28 Art. 16 lid 5 en 6 Awir en art. 18 Awir.

29 Art. 23 Awir.

30 Het rapport van de Nationale Ombudsman van 9 augustus 2017, *Geen powerplay maar fair play*, p. 25.

31 C.M. Ettema & E. Poelmann, 'De hoorplicht in de voorbereidingsfase van een beschikking en in de bezwaarfase', *WFR* 1997/375.

32 *Kamerstukken II* 1988/89, 21221, nr. 3, p. 101-102. Belanghebbenden lijken de voorkeur te geven aan schriftelijk, maar telefonisch contact of andere manieren van mondeling horen zijn ook mogelijk.

33 Art. 8 lid 2 AWR.

34 Zie voor kanttekeningen hierbij: zie M.M. Asbreuk-van Os, 'Verplicht horen bij opleggen (primaire) aanslagen IB en Vpb', *TFB* 2019, nr. 3.

35 Zie ook onderdeel 21.1 van de Vakstudie bij art. 11 AWR.

36 Besluit Fiscaal Bestuursrecht, ond. 7.

37 Vergelijk het al decennia bestaande hoorrecht, zie HvJ EU 23 oktober 1974, 17/74, ECLI:EU:C:1974:106 (Transocean Maritime Paint Association).

38 Op grond van de gemeenschappelijke bijlage bij de conclusie van A-G Ettema, 4 juni 2019, nr. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, p. 10 gaat de teller van het aantal arresten van de Hoge Raad richting de veertig.

39 Conclusie van A-G Bobek, 7 september 2017, Ispas, C-298/16, onderdelen 42-65 en conclusie van A-G Bobek van 25 juli 2018, Dzivev, C-310/16, onderdelen 79-80 en 95.

40 Gemeenschappelijke bijlage bij de conclusie van A-G Ettema, 4 juni 2019, nr. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, ond. 2.3, p. 10.

41 HR 10 maart 2017, nr. 15/00462, ECLI:NL:HR:2017:384, r.o. 2.2.3.

42 HR 22 maart 2019, 18/01157, ECLI:NL:HR:2019:393, BNB 2019/92, r.o. 2.1.

43 HR 22 maart 2019, 18/01157, ECLI:NL:HR:2019:393, BNB 2019/92, r.o. 2.1.

maar niet geschonden. Wordt aan een van die vereisten niet voldaan, dan is het recht geschonden.⁴⁴ De bewijslast hier toe rust op de inspecteur of de ontvanger.⁴⁵ Zo kan bijvoorbeeld een dreigende verjaring van de belastingheffing een rechtvaardigingsgrond zijn.⁴⁶ Van disproportionaliteit is geen sprake als belanghebbende effectief bezwaar heeft kunnen maken tegen de belastingaanslag en de eventuele gevolgen van de belastingaanslag in de bezwaarprocedure buiten toepassing zijn gesteld, dan wel na afloop daarvan ongedaan zijn gemaakt, dan wel alsnog ongedaan konden worden gemaakt.⁴⁷ Vernietiging van het bezwarend besluit vindt plaats indien zonder schending de totstandkoming van het bezwarend besluit tot een andere afloop zou hebben kunnen leiden.⁴⁸ Hiervoor is het volgens de Hoge Raad:

‘(...) voldoende [om] te bewijzen dat wanneer de schending niet had plaatsgevonden degene tot wie [het bezwarend besluit] is gericht, een inbreng had kunnen leveren die voor het vaststellen van [het bezwarend besluit] van belang was en waarvan niet kan worden uitgesloten dat deze tot een besluitvormingsproces met een andere afloop had kunnen leiden. De rechter dient een en ander te beoordelen aan de hand van de specifieke feitelijke en juridische omstandigheden van het geval.’⁴⁹

In een (gemeenschappelijke) conclusie heeft A-G Ettema de werking van het verdedigingsbeginsel samengevat in onderstaand stroomschema.⁵⁰



44 Gemeenschappelijke bijlage bij de conclusie van A-G Ettema, 4 juni 2019, nr. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, ond. 2.6, p. 10.

45 HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, ECLI:NL:HR:2015:1809, r.o. 2.6.3.

46 HR 19 juni 2020, nr. 18/03982, ECLI:NL:HR:2020:1044, r.o. 2.5.

47 HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, ECLI:NL:HR:2015:1809, r.o. 2.6.3.

48 Gemeenschappelijke bijlage bij de conclusie van A-G Ettema, 4 juni 2019, nr. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, ond. 2.10, p. 12.

49 HR 26 juni 2015, nr. 10/02774, ECLI:NL:HR:2015:1666, r.o. 2.3.3.

50 Gemeenschappelijke bijlage bij de conclusie van A-G Ettema, 4 juni 2019, nr. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, p. 11.

4. Toepassing van de voorgestelde Awir-zienswijzegelegenheid

Met het wetsvoorstel Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen (hierna: het wetsvoorstel), dat op het moment van schrijven van dit artikel bij de Tweede Kamer aanhangig is, wordt voor de inkomensafhankelijke regelingen een specifieke zienswijzegelegenheid in het leven geroepen. Het betreft hier het voorgestelde art. 26b Awir (Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen). Deze zienswijzegelegenheid vindt voor het eerst toepassing op het berekeningsjaar 2021. Zoals in de memorie van toelichting⁵¹ bij dit voorgestelde artikel staat beschreven, dient:

‘(...) deze zorgvuldigheidsbepaling [te] worden gezien als een nadere uitwerking van de artikelen 3:2, 3:4, 4:7 en 4:8 Awb en art. 13b Awir. Op grond van die artikelen is het bestuursorgaan bij de voorbereiding van een besluit onder andere gehouden de nodige kennis omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen te vergaren.’

In tegenstelling tot de memorie van toelichting bij art. 4:7 Awb is de wetgever thans van mening dat deze zienswijzegelegenheid bij de inkomensafhankelijke regelingen als uitgangspunt heeft de rechtsbescherming te dienen. De wetgever plaatst daarmee de zienswijzegelegenheid in het kader van de huidige roep om meer menselijke maat, burgerperspectief, maatwerk en praktische rechtsbescherming.⁵² Voorts komt de vraag op of en in hoeverre de wetgever zijn eerdere standpunt dat de bezwaarschriftprocedure een goed instrument van rechtsbescherming is, hiermee nuanceert. Weliswaar benadrukt de wetgever ook nu dat het voorkomen van bezwaar en beroep een uitgangspunt van deze nieuwe zienswijzegelegenheid is, maar nu hecht de wetgever expliciet ook aan een eerdere rechtsbedeling van de individuele burger:⁵³

‘In de praktijk zal het voorgestelde art. 26b Awir ertoe leiden dat de Belastingdienst/Toeslagen via een dialoog met de belanghebbende (die wordt gestart via een schriftelijke voorafkondiging), voorafgaand aan het geven van de betreffende beschikking, eerder tot een passende oplossing kan komen. De Belastingdienst/Toeslagen streeft hierbij naar maatwerk. Maatwerk kan worden bereikt door middel van een zorgvuldige en proactieve houding van de Belastingdienst/Toeslagen.’

En:⁵⁴

‘Naast het bieden van maatwerk wordt met de zorgvuldige en proactieve houding van de Belastingdienst/Toeslagen de praktische rechtsbescherming verder versterkt. Via deze vorm van praktische rechtsbescherming kan bezwaar en

51 Kamerstukken II, 2020/21, 35574, nr. 3, p. 32.

52 Kamerstukken II, 2020/21, 35 574, nr. 3, p. 3.

53 Kamerstukken II, 2020/21, 35 574, nr. 3, p. 32.

54 Kamerstukken II, 2020/21, 35 574, nr. 3, p. 33.

beroep tegen de betreffende beschikking mogelijk worden voorkomen. Het streven is om te komen tot een door de Belastingdienst/Toeslagen vast te stellen beschikking die door alle betrokkenen als passend en juist wordt bevonden. Daarmee wordt ook de menselijke maat tot uitdrukking gebracht.⁷

Onder andere in de nota naar aanleiding bij het verslag van het wetsvoorstel zijn naar aanleiding van vragen van verschillende politieke partijen de toepassingsvoorwaarden van deze nieuwe zienswijzegelegenheid uitvoerig behandeld en toegelicht.⁵⁵ Wij zullen deze zienswijzegelegenheid op grond van die toelichting puntsgewijs samenvatten:

- De zienswijzegelegenheid ziet op de vast te stellen beschikking tot toekenning van de tegemoetkoming,⁵⁶ de beschikking tot herziening van een tegemoetkoming⁵⁷ of de beschikking tot terugvordering⁵⁸ die samenhangt met die beschikking tot toekenning of herziening van de tegemoetkoming. Het is goed om te benadrukken dat de zienswijzegelegenheid dus niet ziet op de voorschotfase bij de inkomensafhankelijke regelingen.⁵⁹
- De zienswijzegelegenheid is alleen van toepassing ingeval hiervoor genoemde beschikkingen leiden tot voor de belanghebbende nadelige gevolgen die mogelijk onevenredig zijn in verhouding tot de met de betreffende beschikking te dienen doelen. Ook deze zienswijzegelegenheid heeft, net als het eerder ingevoerde art. 13b Awir⁶⁰ en de met het wetsvoorstel voorgestelde wijziging van art. 26 Awir,⁶¹ een sterke koppeling met het evenredigheidsbeginsel.
- De Belastingdienst/Toeslagen past de zienswijzegelegenheid in ieder geval toe indien de betreffende beschikkingen in totaal leiden tot een terug te vorderen bedrag van ten minste € 1.500 per berekeningsjaar. Deze € 1.500 is ook als grens gebruikt bij de zogenoemde hardheidsregeling van art. 49 Awir in het kader van de hersteloperatie bij de kinderopvangtoeslag.⁶²
- De Belastingdienst/Toeslagen past de zienswijzegelegenheid niet toe indien eerdergenoemde beschikkingen in de definitieve fase het gevolg zijn van een verzoek van of namens de belanghebbende, de verwerking van door of namens de belanghebbende aangeleverde gegevens of van het beschikbaar komen of wijzigen van het inkomensgegeven of van het door de inspecteur vastgestelde, niet in Nederland belastbare inkomen. Het kabinet geeft hierbij aan dat de zienswijzegelegenheid niet noodzakelijk is, omdat de beschikkingen het gevolg zijn

van de door of namens de belanghebbende zelf aangeleverde gegevens⁶³ of het situaties zijn waarbij de belanghebbende andere vormen van rechtsbescherming heeft (zoals bezwaar en beroep tegen de belastingaanslag).

- De zienswijzegelegenheid bij de inkomensafhankelijke regeling wordt gestart met een schriftelijke vooraankondiging waarbij de belanghebbende op de hoogte wordt gesteld van de nog vast te stellen beschikking en vervolgens een zienswijzegelegenheid krijgt. Het is niet expliciet in het wetsvoorstel geregeld op welke wijze de belanghebbende zijn zienswijzegelegenheid kan benutten. De dialoog kan zowel schriftelijk als mondeling worden gevoerd.⁶⁴ Ingeval zowel de Belastingdienst/Toeslagen als de belanghebbende dat wenselijk acht, behoort een persoonlijk gesprek, telefonisch of op kantoor bij de Belastingdienst/Toeslagen, tot de mogelijkheden.⁶⁵ Indien de belanghebbende niet heeft gereageerd op de schriftelijke vooraankondiging, is de Belastingdienst/Toeslagen gehouden om nogmaals een poging te doen om in contact te treden. Dit kan zowel schriftelijk door middel van een brief als telefonisch.⁶⁶

5. Leidt een schending van de zienswijzegelegenheid per definitie tot vernietiging van het besluit?

Wij menen dat het meest fundamentele verschil in de verschillende zienswijzegelegenheden is, dat bij toepassing van het verdedigingsbeginsel de mogelijkheid bestaat dat het besluit kan worden vernietigd indien die zienswijzegelegenheid niet is nagekomen. De vraag doemt dan uiteraard op of dit ook het geval zou (moeten) zijn bij het negeren van de zienswijzegelegenheid zoals bijvoorbeeld neergelegd in de Awb of de Awir. Het andere uiterste is om te stellen dat deze zienswijzegelegenheden met toepassing van art. 6:22 Awb kunnen worden genegeerd. Wij menen dat de oplossing in de regel niet aan de uiteinden van een spectrum moet worden gezocht c.q. zal worden gevonden.⁶⁷ In het algemeen concluderen wij dat een schending van de zienswijzegelegenheid ex art. 26b Awir dient te leiden tot gegrondverklaring van het beroep, inclusief veroordeling in de proceskosten en vergoeding van het griffierecht.⁶⁸ Dit zal met name aan de orde zijn als de bezwaarfase naar behoren heeft plaatsgevonden, in het bijzonder dat het horen rimpelloos is verlopen.⁶⁹ Het volledig negeren van de ziens-

55 Nota n.a.v. het verslag bij het wetsvoorstel Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen, ond. 2.1.4.

56 Art. 14 Awir.

57 Art. 21 Awir.

58 Art. 2 lid 2 onderdeel c Awir.

59 Art. 16 Awir.

60 Dat overeenkomt met art. 3:4 Awb. Zie ook *Kamerstukken II*, 2019/20, 35468, nr. 3, p. 18-19.

61 Het voorgestelde art. 26 Awir codificeert de matiging van de terugvordering bij bijzondere omstandigheden. Dit naar aanleiding van ABRvS 23 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3536.

62 *Kamerstukken II* 2020/21, 35574, nr. 3, p. 34.

63 Vgl. ABRvS 27 november 2019, ECLI:NL:RVS:2019:4010.

64 *Kamerstukken II*, 2020/21, 35574, nr. 3, p. 32 en nota n.a.v. het verslag bij het wetsvoorstel Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen, ond. 2.1.4.

65 Nota n.a.v. het verslag bij het wetsvoorstel Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen, ond. 2.1.4.

66 *Kamerstukken II* 2020/21, 35574, nr. 3, p. 32-33.

67 ABRvS 10 april 2001, ECLI:NL:RVS:2001:AB1451, r.o. 2.2 en vgl. ABRvS 18 juni 2014, ECLI:NL:RVS:2014:2194, r.o. 3.2.

68 Vgl. Hof 's-Hertogenbosch 19 februari 2015, nr. 14/00052, ECLI:NL:GHSHE:2015:588, V-N 2015/25.19.7.

69 Zie bijvoorbeeld ABRvS 23 april 2014, ECLI:NL:RVS:2014:1399; ABRvS 17 april 2013, ECLI:NL:RVS:2013:BZ7776; ABRvS 4 mei 2011, ECLI:NL:RVS:2011:BQ3446; CRvB 7 april 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AT4036 en ABRvS 13 november 2013, ECLI:NL:RVS:2013:2078.

wijzegelegenheid in die zin dat zelfs geen veroordeling in de proceskosten of vergoeding van het griffierecht volgt, lijkt ons in beginsel onwenselijk. Toch kan het zeer zeker in bepaalde gevallen, uiteraard afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het betreffende geval, een begrijpelijk oordeel zijn. Evenzeer menen wij in navolging van de wetgever dat het onwenselijk is als een besluit wordt vernietigd op de zelfstandige grond dat de zienswijzegelegenheid niet is geboden.⁷⁰ Hierbij zal tevens de uitzondering gelden dat dit anders kan zijn als er sprake is van dusdanig bijzondere omstandigheden dat het negeren van de zienswijzegelegenheid kan leiden tot vernietiging van het besluit.⁷¹ Overigens kunnen de rechtsgevolgen daarbij wel in stand worden gelaten.⁷²

6. Conclusie

De wetgever neemt in de Awir voor enige specifieke gevallen een zienswijzegelegenheid op. Hiermee wordt ogenschijnlijk alleen het belang van de op het zorgvuldigheidsbeginsel gebaseerde zienswijze geaccentueerd. Maar de wetgever heeft ook aangegeven middels de zienswijzegelegenheid ‘de zogenoemde praktische rechtsbescherming’ te willen vergroten, teneinde daarmee ‘de “menselijke maat”

in het systeem van toeslagen te verbeteren’.⁷³ Dit betekent onzes inziens dat het belang van de rechtsbeschermende functie van de zorgvuldige voorbereiding van een besluit nadrukkelijker wordt geïncorporeerd. Evident is dat bij de inkomensafhankelijke regelingen betrokken burgers geholpen zullen zijn door de wettelijk verankerde zienswijzegelegenheid. Hiermee wordt de onderzoeksplicht van het bestuursorgaan geaccentueerd en geeft de wetgever daarnaast een zeer duidelijk signaal af dat het rechtsbeschermende karakter van het zorgvuldigheidsbeginsel, c.q. de zorgvuldige voorbereiding van een besluit, niet veronachtzaamd mag worden. Een signaal dat volgens ons passend is bij (de huidige invulling van) het burgerperspectief en de roep om een meer menselijke maat.

Over de auteurs

Mr. J.D. Baron

Werkzaam als beleidsmedewerker bij het Ministerie van Financiën. Bijdrage op persoonlijke titel.

Dr. E. Poelmann

Werkzaam bij de Belastingdienst, bijdrage op persoonlijke titel. Tevens werkzaam als universitair docent aan de Rijksuniversiteit Groningen (RUG).

⁷⁰ *Kamerstukken II* 1988/89, 21221, nr. 3, p. 102. De wetgever benadrukt dat de bestuursrechter ex art. 8:72 lid 4 onderdeel b Awb een termijn kan stellen voor het vaststellen van een nieuwe beschikking door de Belastingdienst/Toeslagen, waarbij alsnog de gelegenheid wordt geboden tot het geven van een zienswijze. Zie *Kamerstukken II* 1988/89, 21221, nr. 3, p. 33.

⁷¹ CRvB 24 januari 2013, ECLI:NL:CRVB:2013:BY9358.

⁷² CRvB 29 april 1999, ECLI:NL:CRVB:1999:ZB8270.

⁷³ *Kamerstukken II* 2020–2021, 35574, nr. 3, p. 3.